

НАЛОГОВЫЙ АУДИТ – КОНКУРЕНТОСПОСОБНАЯ АУДИТОРСКАЯ УСЛУГА

Татьяна Николаевна Павлюченко

Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

Рыночные преобразования в экономике страны послужили отправной точкой становления аудиторской деятельности. В настоящее время рынок аудиторских услуг представлен более чем 50 видами аудиторских продуктов, преобладающее значение среди которых занимает аудит. В структуре доходов аудиторской фирмы на долю аудита приходится приблизительно 75–80%, на долю аудиторских услуг – оставшиеся 20%. В связи с постоянным изменением налогового законодательства необходимо следить за всеми новшествами с целью правильного учета налогов и пресечения штрафных санкций. Одним из инструментов оптимизации в области расчетов по налогам и сборам является налоговый аудит. Актуальность проведенного исследования заключается в необходимости научного обоснования категории налогового аудита, разработке методики проведения аудиторской проверки расчетов по налогам и сборам, позволяющей учитывать особенности деятельности экономического субъекта. Раскрыто понятие налогового аудита, которое гораздо шире общепринятого и, кроме проверки на соответствие требованиям налогового законодательства, включает также анализ и консультирование клиентов по вопросам налогообложения, планирование и оптимизацию налогов, выявление и устранение системных ошибок, а также другие мероприятия. Обоснована целесообразность проведения налогового аудита как части аудиторской проверки и как самостоятельного направления аудиторской деятельности. Предложены методические подходы к технологии и стандартизации аудита налогообложения, включающие в себя проверочные действия, сочетающие приемы и методы аудита. Сделан вывод о роли и значении налогового аудита, который позволяет экономическим субъектам минимизировать размер обязательств перед бюджетом и сократить возможные потери в связи с начислением штрафных санкций.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: аудит, аудит налогообложения, налоговый аудит, аудиторская услуга, методика налогового аудита, налогообложение.

TAX AUDIT AS A COMPETITIVE AUDITING SERVICE

Tatyana N. Pavluchenko

Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

Market transformations in the national economy served as the starting point for the development of auditing activities. At present the market of auditing services is represented by more than 50 types of audit products, among which the audit itself is prevailing. In the structure of revenues of an auditing firm the share of audit accounts for approximately 75-80%, while the remaining 20% is the share of auditing services. In connection with constant changes in tax legislation it is necessary to keep track of all innovations in order to properly account for taxes and prevent penalties. One of the optimization tools in the field of calculation of taxes and fees is tax audit. The relevance of this study consists in the need for scientific substantiation of the category of tax audit, and development of the procedure for conducting an audit of calculations of taxes and fees that allows taking into account the peculiarities of activities of an economic entity. The author reveals the concept of tax audit, which is much broader than the generally accepted one. In addition to the assessment for compliance with the requirements of tax legislation it also includes the analysis and taxation advisory services, tax planning and optimization, identification and elimination of system errors, and other measures. The author has substantiated the expediency of conducting tax audit as part of auditing and as an independent direction of auditing activities. The author also proposes the methodological approaches to the technology and standardization of taxation audit that include verification activities combining audit techniques and methods. The conclusion about the role and importance of tax audit allows economic entities to minimize the amount of obligations to the budget and reduce potential losses due to the imposition of penalties.

KEYWORDS: audit, audit of taxation, tax audit, auditing service, tax audit procedure, taxation.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы все больше внимания уделяют сопутствующим аудитам услугам, которые, наряду с проведением аудиторской проверки, занимают большой удельный вес в структуре выполняемых ими работ. По данным МинФина РФ, в 2017 г. сопутствующие аудитам услуги были оказаны 5650 организациям (табл. 1).

Таблица 1. Распределение услуг аудиторских организаций

Объекты аудита	Россия, всего		г. Москва		Другие регионы	
	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Аудируемая бухгалтерская отчетность	74 537	78087	27 299	28 623	40 652	42 777
Сопутствующие аудиту услуги	6237	5650	1908	2237	3824	3076
Общественно значимые организации	3940	3553	2000	1804	1718	1541

По официальным данным МинФина РФ, в 2017 г. к оказанию аудиторских услуг обратилось 78 087 организаций, из них 3553 организации являются общественно значимыми. Официальная статистика показывает рост интереса к рынку аудиторских услуг, по сравнению с 2016 г. количество клиентов увеличилось на 3550 организаций. На долю сопутствующих аудиторских услуг приходится всего 7,23%, по сравнению с предыдущим годом количество обращений снизилось на 587 единиц.

В соответствии с положениями статьи 7 Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации и индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие, связанные с аудиторской деятельностью, услуги [6]. Конкретный перечень услуг, которые могут быть оказаны потенциальному клиенту, установлены Приказом Минфина России от 09.03.2017 № 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг» (рис. 1) [7].

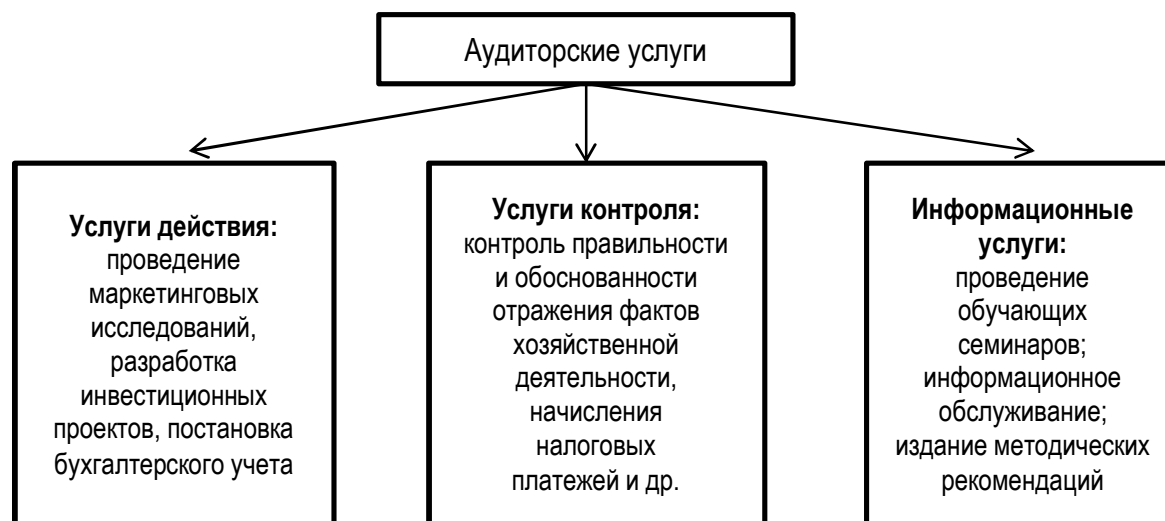


Рис. 1. Виды аудиторских услуг

Одним из наиболее распространенных видов среди сопутствующих аудиту услуг является налоговый аудит. На законодательном уровне порядок осуществления налогового аудита не закреплен. Кроме того, в процессе выделения его в самостоятельное направление при проведении аудиторских проверок было приведено немало аргументов в пользу того, что для выражения мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности аудиторю при проверке статей расчетов с бюджетом необходимо руководствоваться некоторыми методами и принципами общего аудита [9]. Так как налоговый

аудит осуществляется исключительно по инициативе клиента и не является обязательной услугой, эксперты сошлись во мнении, что нет необходимости написания отдельных требований к налоговому аудиту как к дополнительной аудиторской услуге.

Общее понимание категории «налоговый аудит» может быть представлено как проверка финансовой документации на предмет ее соответствия налоговому законодательству. Однако, на наш взгляд, понятие «налоговый аудит» гораздо шире и, кроме проверки на соответствие требованиям налогового законодательства, включает также анализ и консультирование клиентов по вопросам налогообложения, планирование и оптимизацию налогов, выявление и устранение системных ошибок, осуществление мероприятий по реструктуризации задолженности перед бюджетом, оценку возможных результатов по итогам проведения камеральных и выездных налоговых проверок.

Выделяют три подвида категории «налоговый аудит» (рис. 2).

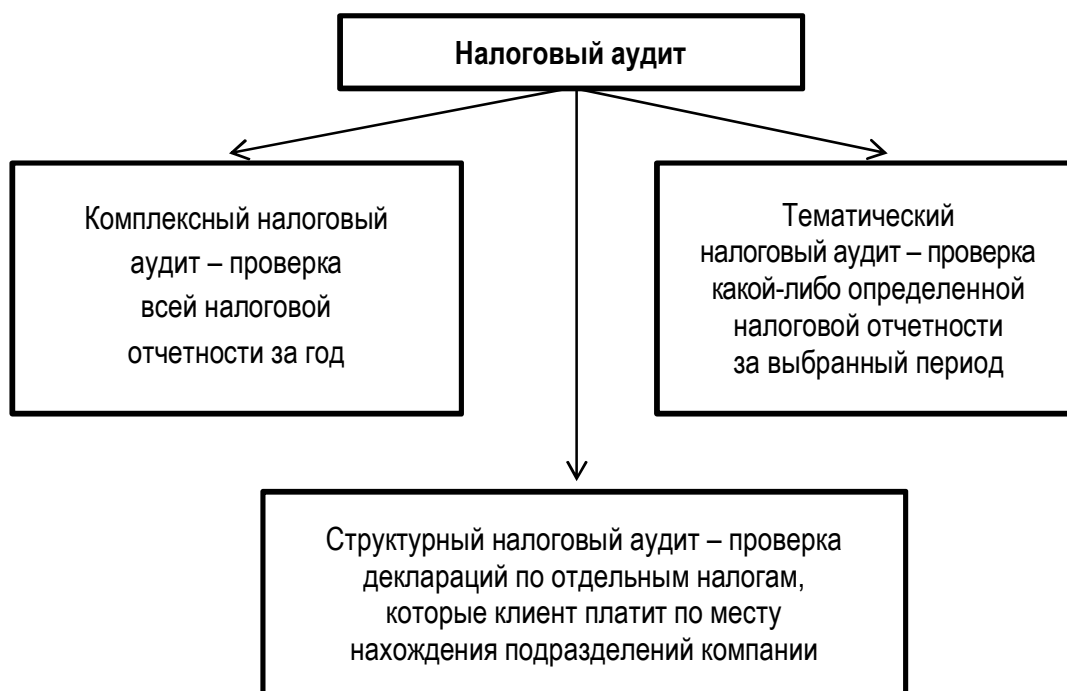


Рис. 2. Виды налогового аудита

Как правило, во время аудита исполнители предоставляют дополнительные консультации по вопросам налогового и бухгалтерского учета. Зачастую эта услуга уже включена в стоимость аудита.

Аудит налогообложения, как правило, проводится аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в рамках специального задания, состоящего в анализе налоговых отчетов на предмет их соответствия установленным нормам законодательства по начислению платежей в бюджет и внебюджетные фонды, а также порядка их отражения на счетах бухгалтерского учета [10]. По сравнению со стоимостью основной аудиторской проверки проверка расчетов по налогам и сборам имеет относительно небольшую стоимость, которая полностью перекрывается за счет снижения потенциальных налоговых рисков. Аудит налогообложения в некоторой степени выступает средством защиты налогоплательщика от необоснованных претензий со стороны налоговых органов [11].

В таблице 2 представлен перечень аудиторских компаний, оказывающих услуги аудита налогообложения.

Таблица 2. Стоимость услуги «Налоговый аудит» в г. Воронеже, руб.

Наименование организации	Стоимость услуги «Налоговый аудит»	Рейтинг организации
ООО «Бухгалтерская контора»	Бесплатно	★★★★★
ООО «Светла-Аудит»	От 20 000 руб.	★★★★★
ООО «БизнесКонсалтинг»	30 000 руб.	★★★★☆
ООО «ЮВПК-Аудит»	От 15 000 руб.	★★★☆☆
ООО «Аудит и Право»	35 000 руб.	★★★☆☆
ГК «Аудитэкоконс»	От 40 000 руб.	★★★☆☆
ООО «Баланс»	От 30 000 руб.	★★★★★
ООО «СервисКонсалтинг»	От 40 000 руб.	★★★☆☆
ООО «Профи-Аудит»	От 15 000 руб.	★★★★★

Аудит налогообложения не ограничен только проверкой расчетов по налогам и сборам, деятельность может быть осуществлена по следующим направлениям:

1. Оценка правомерности формирования налогооблагаемой базы.
2. Анализ правоприменения налоговых льгот.
3. Определение правильности расчета налоговых обязательств.
4. Вычисление налоговых последствий вследствие ошибок применения норм налогового законодательства.
5. Консультации по вопросам применения норм налогового законодательства.
6. Проверка актов налоговых органов.
7. Планирование и оптимизация налогообложения экономического субъекта.
8. Представление интересов налогоплательщика при возникновении разногласий с налоговыми органами.
9. Постановка налогового учета.

Работа в области аудита налогообложения выполняется на основании методики аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами», одобренной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 г. Протокол № 1. В соответствии с данным документом выделяют два основных этапа проверки [4]:

1) предварительная оценка существующей системы налогообложения экономического субъекта;

2) проверка и подтверждение правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды.

На первом этапе аудитор оценивает систему налогообложения, то есть порядок взимания налогов, применяемый на предприятии. Согласно требованиям Налогового кодекса РФ выделяют общий и специальные налоговые режимы. В настоящее время законодательно закреплено четыре специальных налоговых режима [5]:

- упрощенная система налогообложения (УСН) – глава 26.2 НК РФ;
- единый налог на вмененный доход (ЕНВД) – глава 26.3 НК РФ;
- единый сельхозналог (ЕСХН) – глава 26.1 НК РФ;
- патент (ПСН) – глава 26.5 НК РФ.

Каждый из действующих в Российской Федерации специальных налоговых режимов дает организации или индивидуальному предпринимателю возможность снизить

свою налоговую нагрузку, так как освобождает от уплаты таких налогов, как налог на прибыль, НДФЛ, НДС, а также налога на имущество организаций.

Особенности применения каждого из представленных выше специальных налоговых режимов приведены в таблице 3.

Таблица 3. Налоговые режимы, разрешенные к применению

Виды налогообложения	ОСНО	УСН	ЕНВД	ЕСХН	ПСН
Налоговый объект	Доходы, уменьшенные на расходы (налог на прибыль), доход ИП (НДФЛ)	Доходы, или доходы за минусом расходов	Вмененный доход	Доходы, уменьшенные на расходы	Доход, потенциально возможный к получению
Ставка налога	20%, или 13% для ИП	6% или 15%	15%	6%	6%
Налоговый период	Год	Год	Квартал	Год	От 1 до 12 месяцев
Авансовые платежи	За 1 квартал, полугодие, 9 месяцев		-	За полугодие	-
Декларация	Ежеквартально	Раз в год	Ежеквартально	Раз в год	-
Кто может применять	ООО и ИП				ИП
Ограничения по численности, чел.	-	Не более 100	Не более 100	Для рыбохозяйств и ИП не более 300, по остальным ограничений нет	Не более 15
Доля участия юрлиц в организации	-	25%	25%	-	-
Годовой лимит дохода	-	150 млн руб.	-	-	60 млн руб. в сумме по всем видам деятельности
Совмещение режимов	ЕНВД, ПСН	ЕНВД, ПСН	ОСНО, УСН, ЕСХН, ПСН	ЕНВД, ПСН	ОСНО, УСН, ЕНВД, ЕСХН

Объектом аудита налогообложения выступает платеж, уплачиваемый в бюджет государства, он является обязательным, индивидуально безвозмездным платежом, взимаемым с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований [8]. При оценке присущих объекту качественных и количественных характеристик аудитор необходимо учитывать следующее:

- налоги представляют собой расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами;
- расчет налогов – это непрерывный процесс, осуществляемый на протяжении всего времени деятельности предприятия;
- налоги относятся к объектам, обладающим количественными характеристиками;
- налоги постоянно находятся в поле зрения налоговых органов.

Второй этап при проведении налогового аудита предусматривает оценку существующей системы налогообложения. Оценка существующего порядка расчетов по

налогам и сборам включает комплекс взаимосвязанных мероприятий, среди которых наиболее значимыми являются:

а) изучение элементов системы налогообложения, применяемой экономическим субъектом;

б) выявление факторов, оказывающих влияние на налоговые показатели;

в) оценка графика документооборота в части расчетов по налогам и сборам;

г) расчет налоговых показателей по данным экономического субъекта.

Несмотря на единство налоговой системы России предприятия различных форм собственности и направлений деятельности имеют присущие только им особенности при исчислении налоговых обязательств, в связи с чем не представляется возможным создание единой, унифицированной методики аудита налогообложения [1].

Аудиторская фирма или индивидуальный аудитор, получившие задание проверить состояние расчетов по налогам и сборам, выполняют проверочные действия, сочетая приемы и методы аудита. В качестве основных мероприятий можно выделить следующие:

1. Анализ бухгалтерской и налоговой отчетности. Применение данной процедуры осуществляется с целью отбора операций, которые следует подвергнуть более детальной проверке. Анализ отчетности предшествует составлению плана и программы аудита на заданном участке. Методами, используемыми аудитором, выступают проверка взаимосвязки показателей бухгалтерской и налоговой отчетности, а также анализ показателей налоговой и бухгалтерской отчетности с учетом их динамики.

2. Анализ налоговых деклараций. Данная процедура позволяет аудитору убедиться, что составленные экономическим субъектом налоговые декларации точно и объективно отражают задолженность перед бюджетом, реальность статей баланса. Анализ налоговых деклараций включает:

- построчный анализ налоговых деклараций;
- проверку правильности формирования налоговой базы;
- проверку расчета налоговых обязательств перед бюджетом;
- выявление расхождений.

3. Анализ бухгалтерских счетов. Данная процедура направлена на подтверждение законности мероприятий, направленных на уменьшение платежей в бюджеты различных уровней. С целью выражения мнения о достоверности данных по указанному направлению аудитор осуществляет анализ дебетовых и кредитовых оборотов по счетам учета расчетов с бюджетом, проверяет правильность формирования налогооблагаемой базы, подтверждает факт реального перечисления денежных средств, производит альтернативные расчеты по данным налогового и бухгалтерского учета клиента.

4. Отраслевой сравнительный анализ. Сравнительный анализ применяется для соотнесения налоговых показателей предприятия со средними по отрасли. Здесь же аудитор изучает планы и сметы, сопоставляет их значение с фактическими данными. Основная задача, решаемая с применением метода сравнительного анализа, – оценка точности прогнозных расчетов, а также внесение корректировок в случае обнаружения отклонений.

5. Сравнение налоговых показателей. Аудитор сопоставляет данные о расчетах по налогам и сборам экономического субъекта за несколько временных периодов. Наилучший результат дает проверка взаимосвязи показателей бухгалтерской и налоговой отчетности. В основу данного метода положена существующая взаимосвязь между показателями налоговых деклараций и финансовой отчетности, а также между данными по различным налогам, уплачиваемым предприятием [2]. Метод контрольных соот-

ношений позволяет аудитору выполнить проверку взаимосвязки отдельных показателей бухгалтерской отчетности с расчетными показателями по налогам и сборам, произвести сопоставление показателей различных налоговых деклараций, а также показателей внутри налоговых деклараций.

6. Проверка сопоставимости показателей налоговых деклараций. Между данными налоговых деклараций, отражающих состояние расчетов по различным налогам, можно проследить взаимосвязь и сопоставить базовые значения, которые во многом пересекаются при проведении расчетов. Например, в основу расчета налога на прибыль и налога на добавленную стоимость положен показатель выручки компании за период. Следовательно, можно сопоставить декларации по указанным налогам с целью выявления возможных расхождений [3].

7. Проверка соотношений внутри налоговых деклараций. Анализ соотношений показателей отдельной налоговой декларации зависит в первую очередь от ее структуры. Для удобства планирования проверки по данному направлению налоговые декларации можно разделить на следующие группы (рис. 3).

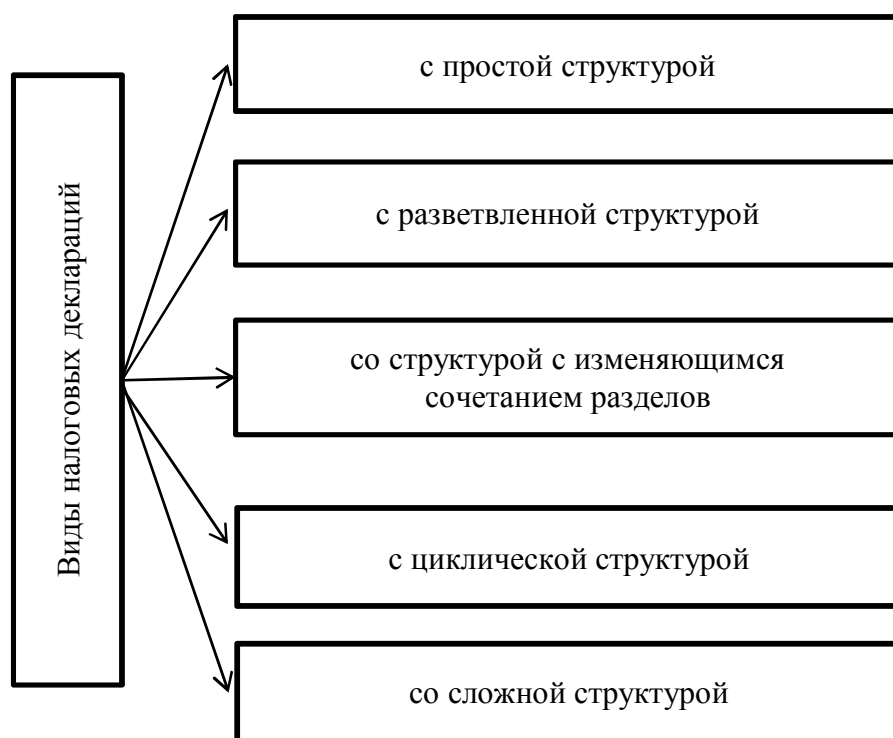


Рис. 3. Группировка налоговых деклараций

При анализе итоговых показателей алгоритм сопоставления будет зависеть от структуры налоговой декларации. Он выражается в сопоставлении итоговых данных, представленных в разделе по расчету налога, с суммой показателей, отраженных в повторяющихся листах декларации, либо с итоговой суммой, отражаемой в конце раздела декларации, либо с суммой показателей, отраженных в разных частях декларации.

Подводя итог вышесказанному, следует подчеркнуть особую роль аудита налогообложения, который позволяет крупным и средним компаниям значительно минимизировать размер обязательств перед бюджетом, а также в результате осуществления проверки избежать претензий со стороны налоговых органов, сократить возможные потери в связи с начислением штрафных санкций.

Библиографический список

1. Ерыгина Л.В. Особенности проведения налогового аудита / Л.В. Ерыгина, Г.И. Золотарева, Г.В. Денисенко // *Аудитор*. – 2017. – № 4. – С. 11–17.
2. Киреева В.В. Методика оценки системы внутреннего контроля налогообложения аудируемого лица / В.В. Киреева // *Аудитор*. – 2017. – № 3. – С. 21–29.
3. Лещенко В.В. Проблемы государственного финансового контроля в Российской Федерации / В.В. Лещенко, Т.Н. Павлюченко // *Инновационные технологии и технические средства для АПК : материалы международной науч.-практ. конф.* – 2016. – С. 127–131.
4. Логвинова Т.И. Аудит (ревизия) расчетов по единому сельскохозяйственному налогу / Т.И. Логвинова // *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий*. – 2011. – № 1. – С. 51–55.
5. Логвинова Т.И. Организация риск-ориентированного внутреннего контроля финансовых результатов в сельскохозяйственных предприятиях / Т.И. Логвинова, В.Г. Широбоков // *Аудит*. – 2018. – № 2. – С. 5–8.
6. Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами : методика аудиторской деятельности (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 Протокол № 1) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28966/ (дата обращения: 20.02.2019).
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 14.01.2019).
8. Об аудиторской деятельности : федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW> (дата обращения: 17.02.2019).
9. Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг : приказ Минфина России от 09.03.2017 № 33н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/law/podborki/soputstvuyuschie_auditu_uslugi/ (дата обращения: 15.01.2019).
10. Павлюченко Т.Н. Задолженность с истекшим сроком исковой давности при исчислении налога на прибыль / Т.Н. Павлюченко // *Все для бухгалтера*. – 2015. – № 1 (281). – С. 28–31.
11. Павлюченко Т.Н. Учет налогов и оптимизация налоговой нагрузки / Т.Н. Павлюченко, И.В. Калягина // *Научно-методический электронный журнал Концепт*. – 2018. – № 5. – С. 137–143.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРЕ

Принадлежность к организации

Татьяна Николаевна Павлюченко – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: Pavlychenko_tn@mail.ru.

Дата поступления в редакцию 16.02.2019

Дата принятия к печати 06.03.2019

AUTHOR CREDENTIALS

Affiliations

Tatiana N. Pavlyuchenko, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Accounting and Auditing, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: Pavlychenko_tn@mail.ru.

Received February 16, 2019

Accepted March 06, 2019